

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ060157

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 3867/2015

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Retroactividad de las disposiciones favorables. *Impugnación de un acuerdo de declaración de responsabilidad cuando en el mismo concurren o se acumulan dos supuestos de hecho distintos de responsabilidad tipificados en la norma de manera independiente.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que analiza se trata de determinar si en los casos en los que se impugne un único acuerdo de declaración de responsabilidad, pero en el mismo concurren o se acumulen dos supuestos de hecho distintos de responsabilidad, tipificados de forma independiente en la Ley 58/2003 (LGT), resulta ajustado a derecho que la resolución no se pronuncie sobre uno de dos los supuestos de declaración de responsabilidad, por el hecho de que en el otro supuesto de declaración de responsabilidad comprendido en el mismo acuerdo único, resulte procedente la retroacción de actuaciones, a efectos de que pueda aplicarse la reducción del art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT). Nos encontramos con dos declaraciones de responsabilidad distintas, una de ellas, la regulada en el art. 43.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT) en cuyo alcance sí se incluyen las sanciones y la regulada en el art. 43.1.b) del mismo cuerpo legal, cuyo alcance no incluye las sanciones, acuerdos que puede venir dictados en unidad de acto o bien constituir dos actos administrativos independientes. Pues bien, en los acuerdos de declaración subsidiaria comprensivos de dos o más supuestos de responsabilidad, y diferentes en cuanto a los requisitos exigidos y su alcance, la revisión debe extenderse a cada uno de los supuestos de hecho impugnados sin que quepa la retroacción de actuaciones cuando el alcance del supuesto examinado no comprenda sanción alguna. Por lo tanto, la aplicación retroactiva del art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) solamente será aplicable en aquellos acuerdos de declaración de responsabilidad en los que se incluyan las sanciones, y ante la impugnación de cualquier otro supuesto, como es la declaración de responsabilidad en virtud del art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), es imprescindible su examen de forma individual y determinar, en su caso, la procedencia de la declaración de responsabilidad dictada sin que resulte afectada por la anulación del acuerdo o la retroacción de actuaciones que pueda ser de aplicación a otro supuesto de hecho. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 41, 42, 43, 188, 191, 197, 198 y 206.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 38 y 40.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique nº 17, 28071-Madrid, contra resolución de 26 de junio de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, por la que se resuelve la reclamaciones económico-administrativa número 50-1332-2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 3 de enero de 2011 se dicta acuerdo de declaración de fallido de la entidad R. S.L resultando deudas impagadas por importe de 50.328,17 €.

2. El 11 de enero de 2011 se inicia expediente de responsabilidad subsidiaria de los administradores de la entidad, D. A y D. B, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1, letras a) y b) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, concediendo el correspondiente trámite de audiencia. La notificación a D. A se practicó el siguiente día 24.

3. El 28 de febrero de 2011 se dicta acuerdo de declaración de responsabilidad por el que se declara a D. A responsable subsidiario de R. S.L., acuerdo notificado el 15 de marzo 2011. En dicho acuerdo se fundamenta la

exigencia de responsabilidad en virtud de artículo 43.1.a) incurso en el supuesto contemplado en dicho precepto al haber sido administrador de la sociedad en el momento en que se produjeron las infracciones tributarias. El alcance de la responsabilidad se extiende a un total de 41.595,19 €.

Asimismo, se considera que está incurso en el supuesto contemplado en el artículo 43.1.b) de la LGT, al haber sido administrador en el momento del cese efectivo de la actividad de R.S.L. siendo responsable de las obligaciones tributarias pendientes de pago en dicho momento. El alcance de la responsabilidad por el cese se eleva a un total de 25.121,33 €.

En resumen, de la aplicación conjunta de los citados supuestos de responsabilidad resulta exigible a D.A la cantidad de 41.940,33 €.

4. El interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR) que dictó resolución acordando estimar en parte la pretensión del reclamante, manteniendo el acuerdo de declaración de responsabilidad y declarando la retroacción de actuaciones al momento del requerimiento de pago al considerar lo siguiente:

TERCERO.

Con carácter previo al examen de cualquier otra cuestión, es preciso valorar las consecuencias, que sobre el acuerdo aquí impugnado, podría tener la aplicación con carácter retroactivo de la nueva normativa.

El indicado principio de retroactividad de las normas reguladoras del régimen de las infracciones y sanciones tributarias (del citado artículo 10.2 de la LGT de 2003) impone que deba aplicarse con carácter retroactivo la norma reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable, con la sola condición de que el acto sobre el que la misma deba aplicarse carezca de firmeza.

El acuerdo de declaración de responsabilidad impugnada, en su alcance incluye sanciones impuestas al deudor principal, como hemos señalado, carece de firmeza y, además, al contemplarse la posibilidad de obtener la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT de 2003 por el responsable, resulta más favorable para el interesado, por lo que es preciso adoptar las medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.

La reducción que se contempla en el artículo 188.3 de la LGT de 2003 (reducción del 25%), no se sujeta a trámite previo alguno para su aplicación provisional, y exige para su mantenimiento la concurrencia de una doble condición: 1º) el pago total de la sanción en periodo voluntario o en los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido con las garantías previstas en la propia norma, y 2º) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación ni contra la sanción.

Estando condicionada la aplicación de la reducción anterior a la no interposición de recurso o reclamación alguno contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, es obvio que no cabe su aplicación automática a los acuerdos de declaración de responsabilidad que se encuentran impugnados y pendientes de resolución en esta vía económico-administrativa, debiendo no obstante proveerse el medio para que dicha aplicación resulte posible pues ello es lo que impone el artículo 10.2 antes mencionado (efectos retroactivos del régimen de infracciones y sanciones cuando su aplicación resulte más favorable).

CUARTO.

Por otra parte, como antes se apuntó, ninguna disposición de derecho transitorio ofrece la LGT de 2003, en su nueva redacción dada por la Ley 7/2012, que establezca la forma de proceder en estos casos. En tales condiciones, este Tribunal considera que, siendo inexcusable la aplicación a los actos carentes de firmeza de las disposiciones que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable para los administrados, no queda más camino para posibilitar dicha aplicación que, estimando parcialmente la reclamación (única posibilidad que ofrece para un pronunciamiento como el que aquí se dicta el artículo 239.3 de la LGT de 2003), por la Oficina Gestora, manteniendo el acuerdo de declaración, se retrotraiga el mismo al momento del requerimiento de pago, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT 2003, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma (si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad).

Con lo anterior, en absoluto considera este Tribunal que la inclusión en el alcance de una declaración de responsabilidad de deudas derivadas de sanciones tributarias confiera al procedimiento de declaración de responsabilidad un carácter sancionador. Simplemente concurre en este punto una norma incluida en el régimen de infracciones y sanciones tributarias que es aplicable a un obligado tributario responsable de cumplir con la obligación tributaria derivada de la comisión del presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, obligado al pago del importe en que se han cuantificado unas sanciones tributarias impuestas a otra persona, concretamente al deudor principal, responsabilidad que deriva no de haber cometido el tipo de la infracción (por lo que no es

sancionado el responsable) sino de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad (de donde precisamente deriva su responsabilidad). No obstante, dado que en la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria del responsable, esto es, del importe a pagar consecuencia de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es aplicable una norma contenida en el régimen de infracciones y sanciones, esta debe ser aplicada con carácter retroactivo al carecer el acto de firmeza en aplicación de lo previsto en el precitado artículo 10.2 de la LGT de 2003.

En este sentido, cabe recordar que la Exposición de motivos de la Ley 7/2012 señala que:

"Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor. Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda".

QUINTO.

Ningún pronunciamiento debe por lo demás hacer este Tribunal en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa al interesado ni en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo impugnado, dado que precisamente es la ausencia de cualquier impugnación en esta vía el presupuesto que condiciona la aplicación de la reducción contemplada en el artículo 188.3 de la LGT de 2003, lo cual se entiende lógicamente sin perjuicio del derecho del interesado a interponer en esta vía reclamación frente al acuerdo cuyo pago se le exija, reclamación que podrá fundar de acuerdo con lo señalado en el artículo 174.5 de la misma Ley, tanto en su disconformidad con el fundamento de la responsabilidad como en la improcedencia de las liquidaciones y sanciones a que este alcance.

Segundo.

Frente a la anterior resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

1- En la resolución ahora alzada para unificación de criterio hay dos supuestos de declaración de responsabilidad diferentes en los que se haya incurrido el obligado tributario: como administrador de la persona jurídica que ha cometido las infracciones, contemplada en el 43.1 a) LGT y la responsabilidad como administrador en el momento del cese de la actividad contemplado en el 43.1.b).

2- Estos supuestos de responsabilidad son diferentes en la medida en que lo son los requisitos exigidos y el alcance, en tanto que la responsabilidad regulada en el artículo 43.1.a) se extiende expresamente a las sanciones, en tanto que la responsabilidad contemplada en la letra b) del mismo precepto solo alcanza a las obligaciones tributarias devengadas por la sociedad pendientes en el momento del cese de la actividad con exclusión de las sanciones.

3- Se podían haber dictado dos acuerdos de responsabilidad, de forma simultánea o sucesiva que, en virtud de los principios de celeridad y económica procedimental se acordaron en un solo acto en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 30/1992.

4- No se cuestiona la aplicación de la Doctrina del TEAC en cuando a la necesidad de acordar la retroacción de las actuaciones al momento del requerimiento del pago al responsable como única forma de aplicar la modificación operada por el artículo 41.4 de la LGT en virtud de la Ley 7/2012. Lo que el TEAR interpreta de forma equivocada es que la aplicación retroactiva del 41.4 LGT, al margen de la excepción ex lege de los supuestos previsto en el artículo 42.2 LGT, solo cabe cuando la responsabilidad alcanza a las sanciones, de forma que, ante la impugnación de cualquier otro supuesto, como es la declaración de responsabilidad por el 43.1.b), debe entrarse a examinar la procedencia del acto de declaración de responsabilidad impugnado.

5- La retroacción de actuaciones indebidamente acordada y la anulación en su caso, perjudica gravemente la gestión recaudatoria en la medida en que implica anular actuaciones ejecutivas llevadas a cabo mientras que la responsabilidad subsidiaria dictada al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT no debe verse afectada por la retroacción de actuaciones o por la anulación.

6- Por ello se hace necesario aclarar que cuando se impugne un acuerdo de declaración de responsabilidad y concurren o se acumulen en él dos supuestos de hecho distintos y tipificados de forma independiente en la LGT, es imprescindible, para que la resolución se ajuste a derecho, que se examine la procedencia de cada supuesto de forma individual sin que la retroacción de actuaciones o la anulación que pueda resultar de aplicación para uno de los supuestos se extienda indebidamente al otro que no resulta afectado en absoluto por la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT.

7- En las alegaciones se recoge el criterio mantenido por el TEAC en la resolución de 22.12.2011 RG 2205-2010, confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 2.12.2013 Rec. 101/2012, que examinaba en alzada la resolución del TEAR de Madrid 28-9788-2007 en la que se impugnaba un acuerdo de declaración de responsabilidad dictado en aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 40.1 LGT, que ahora figuran regulados en el artículo 43.1, apartados 1 y 2 de la vigente LGT. En este caso se examinan ambos supuestos de responsabilidad de forma separada, tal y como se había hecho en primera instancia, pues es esta distinción la que permite un análisis separado sobre la procedencia de los distintos tipos de responsabilidad y dictar una resolución ajustada a derecho sin incurrir en la extensión improcedente de una retroacción de actuaciones.

Finaliza la Directora solicitando del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada y fije criterio en el sentido de declarar que en los acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria comprensivos de dos o más supuesto de responsabilidad la revisión debe extenderse a cada uno de los supuestos de hecho impugnados sin que quepa la retroacción de actuaciones cuando el alcance del supuesto examinado no comprenda sanción alguna.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar en los casos en los que se impugne un único acuerdo de declaración de responsabilidad, pero en el mismo concurren o se acumulen dos supuestos de hecho distintos de responsabilidad, tipificados de forma independiente en la Ley 58/2003 General Tributaria, si resulta ajustado a derecho que la resolución no se pronuncie sobre uno de los supuestos de declaración de responsabilidad, por el hecho de que en el otro supuesto de declaración de responsabilidad comprendido en el mismo acuerdo único, resulte procedente la retroacción de actuaciones, a efectos de que pueda aplicarse la reducción del artículo 188.3 de la Ley General Tributaria.

Tercero.

El artículo 43 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) regula dos supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas, en los apartados a) y b), señalando:

“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento

del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”

Se trata de dos supuestos de responsabilidad distintos que, aunque exigibles en ambos casos a quien actúe en calidad de administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas, se encuentran sujetos a requisitos distintos. En concreto, en el apartado a) se recoge la responsabilidad subsidiaria del administrador de persona jurídica que ha cometido infracciones tributarias como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones y deberes que le son propios, por lo que su responsabilidad se hace extensiva también a las sanciones., mientras que en el apartado b) se recoge la responsabilidad subsidiaria del administrador de persona jurídica que ha cesado en su actividad con deudas pendientes no habiendo adoptado las medidas necesarias para evitar su impago, sin que el alcance de su responsabilidad se extienda a las sanciones que se hayan impuesto.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 41 de la Ley 58/2003, según la redacción introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, dispone lo siguiente:

“La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley”

Asimismo el artículo 10.2 de la LGT, al regular el “ámbito temporal de las normas tributarias” establece:

“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.

En virtud de lo previsto en el artículo 10.2 de la LGT se hizo preciso valorar con carácter previo a cualquier otra cuestión, puesto que la nueva norma no contenía ninguna disposición de carácter transitorio, las consecuencias de la nueva normativa en cuanto a su aplicación con carácter retroactivo para todos aquellos supuestos de responsabilidad que se encontraban impugnados y que aún no habían alcanzado firmeza, en la medida en que el artículo 41.4 LGT establecía para el declarado responsable, en aquellos casos en los que la responsabilidad alcanzara a las sanciones, la aplicación del mismo régimen de reducciones, por conformidad y por pago, previsto para el deudor principal en la normativa reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias, concretamente, en los artículos 188.1b) y 188.3 LGT, régimen que, en algunas ocasiones, resultaba más favorable para el interesado.

Este punto fue resuelto por este TEAC en sus resoluciones RG 1704/2011 y 1794/2011, de 6 de junio de 2013, que fijó como criterio general que **“A los acuerdos de declaración de responsabilidad, en cuyo alcance se incluyan las sanciones impuestas al deudor principal, que han sido impugnados y por tanto carecen de firmeza, se les ha de aplicar con carácter retroactivo la norma más favorable (artículo 10.2 de la LGT), de manera que, al contemplarse en el artículo 41.4 de la LGT la posibilidad de obtener por el presunto responsable las reducciones de los artículos 188.1 b) y 188.3 de la LGT, normas que son más favorables para el interesado, es preciso adoptar la medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.”**

Dispone la resolución del TEAC señalada cuales han de ser las medidas a adoptar por los órganos de recaudación en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“(...)

*En tales condiciones, este Tribunal considera que, siendo inexcusable la aplicación a los actos carentes de firmeza de las disposiciones que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable para los administrados, no queda más camino para posibilitar dicha aplicación que, **estimando parcialmente** la reclamación (única posibilidad que ofrece para un pronunciamiento como el que aquí se dicta el artículo 239.3 de la LGT de 2003), **anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenar la retroacción de las actuaciones al momento que en la Ley se señala (el de la propuesta de declaración de responsabilidad)**, al objeto de que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en el artículo 41.4 ofreciendo al interesado la posibilidad **de prestar** conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley (30%) respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción (sanciones del artículo 191 a 197 de la LGT de 2003) y dictando (tras la instrucción que resulte oportuna) acuerdo de declaración de responsabilidad que excluya o no del alcance de la responsabilidad dicha reducción del artículo 188.1.b).*

Asimismo, la Oficina Gestora, en el acuerdo de responsabilidad advertirá al responsable de la posibilidad de la reducción del artículo 188.3 de la LGT de 2003 (del 25%), si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.

*Cuestión distinta es que **el deudor principal hubiera dado conformidad a las liquidaciones ya que en este caso el alcance de la declaración incluiría las sanciones reducidas, por lo que no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad al no proceder la aplicación del artículo 188.1.b de la LGT 2003, sino únicamente retrotraer la actuación a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la citada LGT 2003.***”

Concluye la resolución señalando en su Fundamento de Derecho Quinto:

“Ningún pronunciamiento debe por lo demás hacer este Tribunal en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa al interesado ni en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo impugnado, dado que precisamente es la ausencia de cualquier impugnación en esta vía el presupuesto que condiciona la aplicación...(...)”

El supuesto contemplado en esta resolución del TEAC era un acuerdo de responsabilidad subsidiaria basada en el artículo 40.1 primer párrafo de la Ley 230/1963, General Tributaria, equivalente al contemplado en el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, actualmente vigente. La resolución 1794/2011 de la misma fecha hacía referencia a un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria de conformidad con el artículo 38 de la Ley 230/1963 General Tributaria y el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Ambos supuestos tienen en común que se trata de acuerdos de declaración de responsabilidad en cuyo alcance se incluyen también las sanciones impuestas al deudor principal. Este es el primer requisito al que hace mención el artículo 41.4 LGT que establece un nuevo régimen aplicable a “*los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones...*”, premisa a la que también hace referencia el criterio Doctrinal sentado por el TEAC en sus resoluciones, puesto que se trata de hacer extensible a los declarados responsables de un aspecto del régimen de infracciones y sanciones aplicable al deudor principal y cuya aplicación podría ser más favorable para el responsable, cuando en los acuerdos dictados el alcance de la responsabilidad se extiende a las sanciones.

Esta doctrina ha sido reiterada en resoluciones posteriores como el RG 6185/2011 y 6026/2011 de 9.07.2013; RG 2440/2011 y 2257/2012 de 26.09.2013; y en recurso de alzada para la unificación de criterio de 27.02.2014 RG 678/2014 y RG 39/2014.

En todos estos casos, supuestos en los cuales el alcance de la declaración de responsabilidad se extiende las sanciones, y tratándose, en todo caso, de sanciones susceptible de reducción, era necesario actuar de la siguiente forma:

a) En los supuestos en que el régimen previsto en el 41.4 LGT resultara más favorable para el responsable la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT (supuesto en el que el deudor principal no hubiera prestado su conformidad con la liquidación y siempre que se trate de sanciones susceptibles de reducción, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 191 a 197 de la LGT), se **ordenará la retroacción** de las actuaciones hasta el momento de la propuesta de declaración de responsabilidad al objeto de que el interesado tenga la posibilidad de prestar conformidad a la misma. En tal caso, podría serle además aplicable de manera acumulada la reducción del artículo 188.3 de la LGT (del 25%), si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. En aquellos

supuestos en los que el responsable no hubiera prestado su conformidad, podría serle de aplicación la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

Desde el punto de vista de la revisión administrativa, para la correcta aplicación del artículo 41.4 de la LGT, era preciso, dictar una estimación parcial de la resolución, en la que se acordase anular el acuerdo de responsabilidad impugnado y ordenar la retroacción de actuaciones al momento de la propuesta de declaración de responsabilidad ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b).

b) En aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria no resultara más favorable para el responsable (supuesto en el que el deudor principal ya prestó su conformidad, en el que el alcance de la declaración incluiría las sanciones ya reducidas; o aquellos casos de sanciones no susceptibles de la reducción por conformidad del 30 por 100, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 198 a 206 de la Ley General Tributaria) no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniendo el acuerdo de declaración, se ordenará la retroacción al momento del requerimiento de pago, debiendo notificarse de nuevo el acuerdo de declaración de responsabilidad, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la misma Ley, esto es, la del 25 por 100, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma: **pago del importe restante de dichas sanciones dentro del plazo reglamentario y no interponer reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.**

Igualmente, desde el punto de vista de la revisión administrativa, para la correcta aplicación del artículo 41.4 de la LGT, era preciso, estimando parcialmente la reclamación, mantener el acuerdo de declaración, y retrotraer las actuaciones al momento del requerimiento de pago, a efectos de que al responsable le pudiera ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

En ninguno de los dos casos se hacía pronunciamiento alguno en relación con el fundamento de la responsabilidad.

Cuarto.

Sin embargo, en los casos que dan lugar al criterio aquí controvertido, nos encontramos con dos declaraciones de responsabilidad distintas, una de ellas, la regulada en el artículo 43.1.a) en cuyo alcance sí se incluyen las sanciones y la regulada en el artículo 43.1.b) cuyo alcance no incluye las sanciones, acuerdos que puede venir dictados en unidad de acto o bien constituir dos actos administrativos independientes.

El criterio sentado por el TEAR no puede ser de aplicación a aquellos supuestos de declaración de responsabilidad en cuyo alcance no se contengan sanciones de acuerdo con los fundamentos expuestos anteriormente. Tal y como señala el Departamento en sus alegaciones, en los acuerdos de declaración subsidiaria comprensivos de dos o más supuestos de responsabilidad, y diferentes en cuanto a los requisitos exigidos y su alcance, la revisión debe extenderse a cada uno de los supuestos de hecho impugnados sin que quepa la retroacción de actuaciones cuando el alcance del supuesto examinado no comprenda sanción alguna.

Por lo tanto, aunque no se cuestione la doctrina del TEAC en cuanto a la aplicación retroactiva del 41.4 LGT, solamente será aplicable en aquellos acuerdos de declaración de responsabilidad en los que se incluyan las sanciones y ante la impugnación de cualquier otro supuesto, como es la declaración de responsabilidad en virtud del artículo 43.1.b) de la LGT, es imprescindible su examen de forma individual y determinar, en su caso, la procedencia de la declaración de responsabilidad dictada sin que resulte afectada por la anulación del acuerdo o la retroacción de actuaciones que pueda ser de aplicación a otro supuesto de hecho.

Este examen individualizado de los requisitos de cada supuesto de hecho en los que se haya basado el acuerdo de declaración de responsabilidad se pone de manifiesto en resoluciones del TEAC como el RG 2592/2007 de 12.03.2008 que dispone:

“Establece pues la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, dos causas de imputación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas:

1) Las infracciones cometidas por la sociedad administrada; y 2º) El cese de la actividad por la sociedad.

*En cuanto a la primera se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; b) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción; y c) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1. a) y b), reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracción grave; **exigiéndose respecto a la segunda causa, es decir, el cese de actividad de la sociedad administrada: a) La cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y b) La condición***

de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.”

En resoluciones posteriores del TEAC, como la alegada por la Directora de fecha 22 de diciembre de 2011 RG 2205/2010, se mantiene el mismo criterio. Esta resolución, confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 2 de diciembre de 2013, examina en alzada la resolución recaída en la reclamación económico administrativa 28/9788/2007 de 17 de diciembre de 2009 dictada por el TEAR de Madrid, en la cual se examinaba de manera independiente cada uno de los supuestos en los que se basó la declaración de responsabilidad y en cuyo fallo se acordó:

“ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones acumuladas, anulando el acuerdo impugnado en cuanto declara la responsabilidad subsidiaria del reclamante en aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y confirmándolo en cuanto la declara en aplicación del párrafo primero de dicho precepto”.

Otras resoluciones del TEAC recogen idéntico criterio como RG 3642/2010 de 30 de octubre de 2012 en las que se examina de manera individualizada la concurrencia de los requisitos exigidos en cada supuesto de hecho de la responsabilidad imputada. En este sentido se señala:

“CUARTO.- En este caso concreto se dan los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 43.1, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria de 2003.

En cuanto al primero de los supuestos de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, ya que concurren los requisitos exigidos para ello: 1) La comisión de infracción tributaria por la sociedad administrada, tal y como consta en el acta de inspección que figura en el expediente de gestión, consistiendo en dejar de ingresar por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, así como de las retenciones de capital mobiliario de los citados ejercicios; 2) Condición de administrador del interesado al tiempo de cometerse la infracción, dado que fue nombrado desde la fecha de constitución de la sociedad; y 3) Una conducta ilícita del administrador reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones. En relación con este último requisito debe tenerse en cuenta que la derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En líneas generales la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. En el infractor, normalmente se exige una conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. No se trata en este último caso, de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993). Lo que pasa es que en ambos casos se precisa que los hechos acaecidos sean imputables, atribuibles a alguien. La imputabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aparece como el último y necesario reducto de la personalidad o la voluntariedad. Eso explica que el Tribunal Constitucional haya prohibido toda forma de responsabilidad objetiva en materia tributaria (Sentencia de 26 de abril de 1990).

Esos principios se mantienen en el artículo 43.1.a) de la LGT de 2003 cuando establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto a la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas, porque exige en ellos que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adopten acuerdos que hacen posibles tales infracciones. Los tres supuestos obedecen a unos deberes normales en un gestor o, en los términos del artículo 133.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 69 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar el cargo. El primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; el tercero, una consciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta. De esta breve referencia se desprende que la imputación de responsabilidad sigue siendo consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia.

Si a la luz de estos principios se analizan los hechos a los que se contrae el expediente, se observa que el recurrente incumplió en el ámbito fiscal sus obligaciones como gestor o administrador de la sociedad. La necesaria

relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por "dejaición de funciones". Es por tanto correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al recurrente en primera instancia; existe un nexo causal entre él y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

El recurrente, no obstante, aduce que eran tres los administradores mancomunados de la sociedad y que él no era el administrador real, sino que la administración efectiva de la entidad deudora principal era realizada por los otros administradores.

Sin embargo, como señala la resolución recurrida, el recurrente no ha aportado prueba alguna de que no ostentaba la condición de administrador que destruyera la presunción de veracidad del contenido reflejado en el Registro Mercantil, constando como tal administrador en diferentes escrituras públicas. Por otra parte, el hecho de que en la sesión de la Junta General celebrada el 17 de octubre de 2006, el interesado intentara renunciar a su cargo, no desvirtúa el acuerdo impugnado, ya que dicho intento es posterior a la comisión de las infracciones.

En segundo lugar, en cuanto al supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.b), que exige como requisitos: 1) la cesación de hecho de actividad de la deudora principal teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y 2) la condición de administrador de hecho o de derecho del interesado al tiempo del cese.

No se piense, a la vista de lo que antecede, que estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, sino que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, como en el supuesto anterior, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil, siendo un hecho no controvertido que la sociedad cesó en su actividad sin haberse disuelto ni liquidado.

Como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1991, la omisión de la obligación de promover la celebración de la Junta para acordar la disolución, "normal y lógicamente exigible en una sociedad con tan grave crisis económica, es lo que precisamente da origen, según ya queda consignado, a la negligencia grave generadora de responsabilidad en el mencionado administrador".

En el ámbito tributario es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, ex artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria de 2003, o la que establece el artículo 40 de la propia Ley.

Así, pues, y en resumen, la falta de promoción por los administradores de los acuerdos sociales necesarios para una ordenada disolución y liquidación de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones, los constituye responsables tributarios, salvo prueba que por fuerza mayor u otra causa bastante no pudieran promover tales acuerdos, o salvo el caso de que siendo colegiado el órgano de administración hubieran hecho todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello.

En ese caso, el propio recurrente da a entender que en la sociedad existía una paralización de los órganos sociales, habiendo iniciado un procedimiento penal contra el resto de administradores, por lo que se daría el supuesto previsto en el artículo 104.1.c) de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, para que el recurrente instara su disolución. Al mismo tiempo que dicha sociedad había dejado de ejercer su actividad, motivo de disolución previsto en la letra d) del citado artículo.

De acuerdo con lo señalado, ha de considerarse conforme a derecho el acuerdo de derivación, basado dos supuestos de responsabilidad antes citados, ya que durante el período en que el recurrente ostentó la condición de administrador de la sociedad, ésta incumplió sus obligaciones en cuanto al Impuesto sobre Sociedades y las Retenciones sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario de los ejercicios 2004 y 2005, así como el interesado incumplió su obligación de promover la disolución de la misma, de donde necesariamente, por el tipo de incumplimiento puesto de manifiesto, se deriva que el administrador social no cumplió con la conducta que le resultaba exigible, sin que acredite un obrar de forma diligente. En base a lo cual ha de desestimarse este recurso. "

Este es el criterio recogido en otras resoluciones de diferentes Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como la dictada por el TEAR de Asturias en sus resoluciones 33/29/2012, 33/30/2012 y 33/3015/2012, todas de 30 de septiembre de 2014. En estos tres casos se dictó un solo acuerdo para declarar la responsabilidad subsidiaria en virtud del 43.1.a) y del 43.1.b) LGT. En ellas se anula el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado según el apartado a) para proceder a la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT, mientras que se confirma la declaración de responsabilidad dictada por aplicación del 43.1.b) que no está afectada por lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT, razón por la que el TEAR entra en el fondo y comprueba su conformidad a Derecho.

Señalan las resoluciones citadas:

“VI. En lo relativo a la cuestión alegada sobre la improcedencia de exigencia de las deudas y obligaciones procedentes de las sanciones impuestas a la sociedad de referencia y obligado principal a su administrador, al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria 58/2003: En primer término, es preciso remitir a la doctrina del TEAC, resoluciones de 6 de junio de 2.013 (RG 1704/2011 y RG 1794/2011), (...)

(...)

VII.- En lo referente a la cuestión alegada sobre la improcedencia de exigencia de las deudas y obligaciones pendientes de la sociedad de referencia y obligado principal por cese en su actividad a su administrador. Según se deduce del contenido de los fundamentos de derecho de la resolución recurrida, antes referidos, el acto de derivación de responsabilidad se basa en parte en la circunstancia de que el reclamante ejercía el cargo de administrador de la sociedad deudora al cesar en su actividad dejando deudas pendientes, exceptuadas las sanciones.

A tal respecto hay que indicar que el tema de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades que cesen en su actividad y queden obligaciones tributarias pendientes de éstas al tiempo del cese, declarada al amparo del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria, requiere, además, que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Por tanto, la mencionada responsabilidad subsidiaria resulta exigible al administrador en caso del cese de la actividad de la sociedad administrada, cuando, adicionalmente, se cumplan los siguientes requisitos: a) La cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes, y b) La condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

Y dado que, en este caso, la entidad jurídica cesó de hecho en sus actividades, según se desprende de haber causado baja en la actividad en la Tesorería General de la Seguridad Social el 7 de mayo de 2.010, quedando sin trabajadores, y por otra parte de que las últimas autoliquidaciones presentadas corresponden al ejercicio 2.010 y con resultado negativo a partir del tercer trimestre de dicho ejercicio; quedando pendientes las deudas y obligaciones tributarias referentes a las doce liquidaciones provisionales y reconocimientos de deudas con solicitudes de aplazamiento/ fraccionamiento relativas al IVA correspondiente a los períodos 4T del ejercicio 2.008 y 1T al 4T del ejercicio 2.009 e I.R.P.F. por Retenciones correspondientes al modelo 180 del ejercicio 2.007, modelo 190 del ejercicio 2.008 y obligaciones trimestrales correspondientes a los períodos 1T y 3T y 4T del ejercicio 2.009 y 1T y 2T del ejercicio 2.010; siendo el recurrente su administrador en el momento de dicho cese de hecho. Sin que puedan admitirse las alegaciones del interesado en contrario por el hecho de que la entidad jurídica se haya dado de alta en el epígrafe del IAE nº 859.-“Alquiler de otros bienes muebles” en fecha 10 de agosto de 2.011, al haberse efectuado una vez puesto de manifiesto el expediente de responsabilidad subsidiaria al recurrente y que no sirve para argumentar que la entidad jurídica no haya cesado en su actividad en las fechas en que se determina en el acuerdo recurrido, a la par que parece desprenderse que se trata de una actuación realizada por razones de oportunidad al hilo del inicio del expediente de responsabilidad subsidiaria para encubrir el cese de actividad tenido en cuenta por el órgano recaudatorio.

Por tales razones y constando que el recurrente era Administrador de la sociedad de referencia en el momento del cese de su actividad en que quedaron pendientes las deudas y obligaciones tributarias mencionadas, origen de la imputación de la responsabilidad, le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria. Por lo que no cabe admitir sus alegaciones sobre la mencionada cuestión.

En el mismo sentido se pronuncia también la resolución del TEAR de Aragón de 26 de junio de 2014 RG 50/2231/2011 en un supuesto en el que se declaró la responsabilidad tributaria en virtud de los artículos 43.1.a) y 43.1.b) de la Ley General Tributaria, aunque no era de aplicación la nueva redacción del artículo 41.4 LGT : “Este Tribunal, constituido en Sala y resolviendo en única instancia en esta vía la presente reclamación económico-administrativa **ACUERDA:** estimar en parte la pretensión del reclamante, anulando la declaración de responsabilidad acordada en virtud del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria y confirmando la declaración de responsabilidad acordada en virtud del artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.”

Y también el TEAR de Castilla-León en su resolución de 30 de mayo de 2014 RG 47/203/2013, en la que se aplica el 41.4 LGT con carácter retroactivo habiéndose declarado la responsabilidad en virtud de los dos supuestos del artículo 43.1 LGT en un mismo acuerdo:

“ACUERDA: ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación en los siguientes términos:

1º) Con respecto a la derivación basada en el artículo 43.1.a) de la LGT, retrotraer las actuaciones conforme a lo recogido en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución.

2º) Y con respecto a la derivación basada en el artículo 43.1.b) de la LGT anular el acuerdo impugnado.”

A todo ello habría que añadir el sentido de los últimos pronunciamientos de la Audiencia Nacional en relación con el criterio del TEAC y la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT en los acuerdos de declaración de responsabilidad que no han adquirido firmeza y en cuyo alcance se comprendan las sanciones.

Señala, entre otras, la Sentencia de 9. de marzo de 2015, (Rec. nº 131/2014) interpuesto contra la resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2013 RG 4410/2011:

“Pero en el presente supuesto, el TEAC, omitiendo resolver las cuestiones planteadas en la reclamación económico-administrativa (incongruencia infra petita partium o incongruencia negativa) acuerda retrotraer hasta el trámite de conformidad previo a la declaración, sin antes conceder a la parte recurrente en alzada que, como en este caso impugna las sanciones tributarias derivadas (signo inicial que evidencia su disconformidad), un trámite de audiencia para que exponga si va o no a manifestar conformidad con la sanción. Tras ese trámite de audiencia, y el pronunciamiento al respecto de la parte, deberá o bien retrotraer al momento posterior a la declaración de responsabilidad para que se preste de la conformidad, o por el contrario entrar a resolver todas las cuestiones que se han planteado en el escrito de impugnación presentado ante el TEAC.

En el presente caso, no ha existido audiencia de las partes sobre esta nueva cuestión. Y el tribunal tiene la obligación de resolver cuantas cuestiones se planteen e incluso está facultado para plantear cuestiones nuevas previo trámite de audiencia. En este caso, tan solo ha retrotraído actuaciones, en términos generales, mediante la aplicación retroactiva de la modificación introducida en el artículo 41.4 conforme a la Ley 7/2012 para que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en dicho precepto ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley (30%) respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción (sanciones del artículo 191 a 197 de la LGT de 2003) y dictando posteriormente el acuerdo de declaración de responsabilidad en cuya exigencia de pago se indique la minoración que en su caso corresponda por aplicación del artículo 188.1.b).

Como se ha dicho en este caso, a la recurrente no se le ha dado la oportunidad de prestar esa conformidad a la declaración de responsabilidad que había impugnado en sede económico-administrativa, y que en esta sede jurisdiccional, no acepta la solución dada por el TEAC, puesto que critica la resolución del TEAC, lo cierto es que solicita en su demanda en la que declare la existencia de incongruencia interna en la citada resolución debiendo aclararse que la misma no da respuesta al objeto principal de la reclamación y solo determina que se retrotraigan las actuaciones al momento en que se notificó a los actores el acuerdo de declaración de responsabilidad y se les requirió de pago en vía voluntaria, para que estos puedan acogerse a tenor de la nueva normativa a las reducciones de las sanciones impuestas si les conviniera o puedan interponer contra la fundamentación de la derivación practicada las oportunas impugnaciones y recursos todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria .

Por ello, debió dársele la oportunidad de audiencia (art.237.2 LGT) para dicho planteamiento. No se hizo así y ni siquiera el TEAC dio respuesta a las cuestiones de fondo invocadas en el recurso de alzada.

Por tanto, procede, retrotraer las actuaciones para que por el TEAC, proceda a dar un trámite de audiencia previo sobre la aplicación del art. 41.4 LGT y en caso de disconformidad de la parte, se resuelva el fondo del recurso de alzada, examinando los motivos invocados.

En consecuencia, procede estimar en parte el presente recurso y devolver las actuaciones al TEAC para que ofrezca la posibilidad de aplicar el art. 41.4 LEC mediante el trámite de audiencia previsto en el artículo 237 LGT , y en caso de disconformidad resuelva el recurso de alzada interpuesto sin que de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1, párrafo segundo, de la LJCA haya lugar a la imposición de costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo nº 131/2014 interpuesto ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Procuradora doña María Concepción Giménez Gómez , en nombre y representación de doña Camino Y DON Victorio , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de noviembre de 2.013, R.G. 4410/2011, a la que la demanda se contrae, acordando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución indicada de fecha 20 de noviembre de 2013, para que el TEAC conceda a las partes un plazo de 10 días sobre la aplicabilidad del art. 41.4. LGT , y en caso de disconformidad se pronuncie sobre el fondo del recurso de alzada interpuesto. “

LA AUDIENCIA NACIONAL NO SE OPONE A LA APLICACIÓN RETROACTIVA DEL ARTÍCULO 41.4 LGT Y POR LO TANTO A QUE SE RETROTRAIGAN LAS ACTUACIONES PARA QUE SE DE UN TRÁMITE DE AUDIENCIA AL INTERESADO PREVIO A SU APLICACIÓN PARA QUE ÉSTE MANIFIESTE SU

CONFORMIDAD O SU DISCONFORMIDAD. PERO SEÑALA A CONTINUACIÓN QUE, EN CASO DE QUE SE MANIFIESTA LA DISCONFORMIDAD POR PARTE DEL INTERESADO, SE RESUELVA EL FONDO DEL RECURSO DE ALZADA, EXAMINANDO LOS MOTIVOS INVOCADOS.

Por ello, si en relación a los supuestos de declaración de responsabilidad en los que es aplicable de forma retroactiva el artículo 41.4 LGT es preciso, tras la concesión del trámite de audiencia, entrar a resolver sobre los motivos de fondo que sustentan la responsabilidad, con mayor motivo es preciso entrar a resolver sobre el fondo todas las cuestiones que se planteen en relación a las declaraciones de responsabilidad atribuidas al responsable por otros presupuestos de hecho, independientemente de que se hayan dictado en un acuerdo de forma autónoma o en unidad de acto.

Por consiguiente, procede estimar el recurso interpuesto fijando como criterio que en las resoluciones económico-administrativas referidas a los supuestos de responsabilidad a) y b) del artículo 43.1 LGT, tanto si han sido declaradas de forma conjunta o separada, la revisión debe hacerse respecto de cada uno de los supuestos de forma separada, sin que la aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT al supuesto a) determine su aplicación al supuesto b) que, por el contrario, debe ser objeto de examen y pronunciamiento independiente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: cuando se impugne un único acuerdo de declaración de responsabilidad y en el mismo concurren o se acumulen dos supuestos de hecho distintos y tipificados de forma independiente en la Ley 58/2003 General Tributaria a efectos de la derivación de responsabilidades, debe examinarse la procedencia de cada supuesto de forma individual, a efectos de acordar bien la retroacción de actuaciones al amparo del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria, bien su anulación, bien su procedencia con arreglo a Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.